



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13839.001336/2002-59
Recurso nº 172.988 Voluntário
Acórdão nº 1202-00.225 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente IRON - COMÉRCIO DE FERRAGENS, FERRAMENTAS E PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS. RESULTADO POSITIVO NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. RECEITA NÃO-OPERACIONAL.

A partir do momento em que não há mais obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, as empresas controladoras seguem vinculadas à avaliação dos investimentos relevantes ao método da equivalência patrimonial, sem que haja uma norma específica, que as desobrigue de oferecimento à tributação da receita não-operacional obtida no ano-calendário, quando a opção for pela tributação com base no lucro presumido.

EXIGÊNCIA REFLEXA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL.

À exigência reflexa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL aplica-se a mesma decisão adotada em relação à exigência do IRPJ em virtude do suporte fático comum que as instruem.

Preliminares Rejeitadas – Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado


NELSON LÓSSO FILHO Presidente


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER Relator

EDITADO EM: 19 MAR 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho (Presidente de turma), Cândido Rodrigues Neuber, Valéria Cabral Géo Verçoza, Orlando José Gonçalves Bueno (Vice presidente de turma), José Sergio Gomes (suplente convocado), Silvana Rescigno Guerra Barreto (suplente convocada).

Relatório

IRON - COMÉRCIO DE FERRAGENS, FERRAMENTAS E PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA. recorre da decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP I, assim relatada, *in verbis*:

“Trata-se dos Autos de Infração de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – **IRPJ**, Contribuição Social sobre o Lucro – **CSLL** e Contribuições para o Programa de Integração Social – **PIS** e para o Financiamento da Seguridade Social – **Cofins**, lavrados em 15/05/2002, para formalizar o crédito tributário no valor de R\$ 7.262.038,32, relativo aos tributos, multa de ofício e juros de mora, cabíveis até a data da lavratura, em face das irregularidades assim descritas no termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, de fls. 239/240, peça integrante dos lançamentos em apreço:

'001 – GANHOS DE CAPITAL (A PARTIR DE 97)

Valores referentes a ganhos de capital não acrescidos à base de cálculo para fins de incidência do imposto e do adicional, relativos às ações da IMG – Indústria Metalúrgica de Gabinetes S/A, CNPJ nº 04.137.701/0001-28, resgatadas pela própria pessoa jurídica, conforme Atas das Assembléias Gerais Extraordinária anexas, demais documentos, tudo consignado no Termo Conclusivo da Ação Fiscal anexo, parte integrante do presente Auto de Infração.

FATO GERADOR VALOR TRIBUTÁVEL OU IMPOSTO MULTA (%)

31/12/2000	R\$ 10.813.121,00	75,00
------------	-------------------	-------

Valor referente ao ganho de capital oriundo da venda de bens do Ativo Imobilizado, resultante da diferença entre as contas 3.03.2.01.0321 (R\$ 231.463,24) e 3.01.3.01.0236 (R\$ 126.007,06), não incluído na composição da base de apuração do lucro presumido para fins de cálculo do imposto de renda, seu adicional e da contribuição social, conforme DIPJ/2001 anexa, e cópia do Livro Diário nº 20, também anexa, tudo consignado no Termo Conclusivo de Ação Fiscal anexo, parte integrante do presente Auto de Infração.

FATO GERADOR VALOR TRIBUTÁVEL OU IMPOSTO MULTA (%)

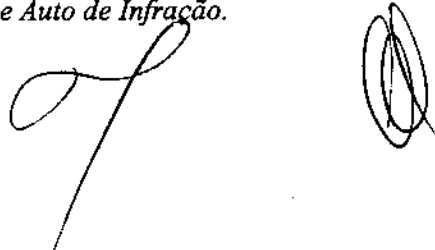
31/12/2000	R\$ 105.456,18	75,00
------------	----------------	-------

Enquadramento Legal:

Art. 521 do RIR/99.

002 – OUTRAS RECEITAS

Valor referente às receitas de juros, conta 3.03.1.03.0311, que não foram acrescidos à base de cálculo do lucro presumido, conforme cópia do Livro Diário nº 20 anexo, tudo consignado no Termo Conclusivo de Ação Fiscal anexo, parte integrante do presente Auto de Infração.



FATO GERADOR VALOR TRIBUTÁVEL OU IMPOSTO MULTA (%)

31/12/2000

R\$ 8.835,00

75,00

Enquadramento Legal:

Art. 521 do RIR/99'.

2. Cientificada dos autos de infração, em 16/05/2002, a contribuinte por intermédio de seu advogado e bastante procurador (Instrumento de Mandato de fls. 338), protocolizou impugnação (fls. 260/288), em 14/06/2002, oferecendo, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito.

3. A contribuinte teria considerado como não tributável o resultado de equivalência patrimonial decorrente da mutação do patrimônio líquido ocorrido em empresa investida. Contestando o procedimento adotado, a fiscalização teria entendido ser o instituto da equivalência patrimonial e suas repercussões fiscais aplicáveis exclusivamente às empresas optantes pelo lucro real, configurando como norma de isenção, a ser literalmente interpretada (art. 111 do CTN), o preceito do art. 428 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999.

4. Contrapõe-se a Impugnante à interpretação fiscal, afirmando que tal norma apenas definiria como não tributável o resultado positivo da equivalência patrimonial, e como indedutível o resultado negativo, por não ser afetado, positiva ou negativamente, o lucro tributável da investidora. E questiona:

'A forma mais clara de verificar que as disposições do artigo 428 do RIR/99 não configuram uma isenção é o próprio fato de haver a possibilidade do resultado de equivalência ser negativo. Neste sentido pergunta-se, faz sentido se falar em isenção para não se considerar como dedutível uma despesa?'

5. Defende que a isenção, nos termos do art. 175 do CTN, como uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, pressuporia a sua constituição para posterior liquidação pela norma isencional.

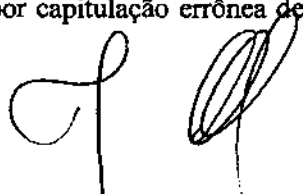
6. Nas preliminares, aponta vício de nulidade dos lançamentos por ausência de supedâneo fático ou jurídico para se considerar o crédito da equivalência patrimonial ganho de capital na alienação de participação societária, fundamentação esta baseada em nota explicativa do regulamento, com ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada. Conclui pela falta de motivação do ato administrativo praticado.

7. A partir da explicitação de posições doutrinárias acerca da necessária motivação do ato administrativo, ou seja, da indicação do texto de Lei que autorizaria a edição do ato, e da ocorrência do pressuposto de fato a permitir sua prática, assinala o caráter vinculado da atuação da Administração Pública, e conclui:

'Faltando qualquer destes elementos [motivo legal ou motivo fático], o ato administrativo padece de vício de ilegalidade pois, inexistindo autorização legal o ato terá sido emanado sem fundamento. Por outro lado, inexistindo ampla motivação fática, o ato terá sido praticado sem demonstração da ocorrência de motivo legal autorizador. Com isto, descumprir-se-á, da mesma forma, a Lei porque esta só admite a realização de atos nas situações, e apenas naquelas, que ela expressamente autoriza'.

8. Destaca a importância da motivação para o controle da legalidade do ato, bem como para o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, constitucionalmente garantidos.

9. Em seu entender, não haveria como não se anular os autos de infração impugnados por ausência de infração descrita em Lei ou por capitulação errônea de infração. Ressalta



decisões dos tribunais administrativos no sentido de que *'é requisito de validade do auto de infração que ele contenha a caracterização precisa não só da falta cometida como do dispositivo legal violado, uma vez que as acusações fiscais não suficientemente comprovadas originarão o cerceamento de defesa'*.

10. A tese da Impugnante é no sentido de que o vício a invalidar o ato administrativo não decorreria apenas da ausência de motivação, mas também ocorreria no caso em que fosse inaplicável o dispositivo legal invocado, ou ainda, se os motivos não guardassem correlação entre si, dando ensejo a diversas interpretações.

11. Defende assim serem os autos de infração sob apreciação imotivados e passíveis de invalidação, por padecerem de vício de ilegalidade, que os torna nulos de pleno direito e insuscetíveis de produzirem quaisquer efeitos jurídicos, impedindo a plena defesa, caracterizando o cerceamento do direito de defesa.

12. Continuando nas preliminares de nulidade, aponta a falta dos pressupostos essenciais, insculpidos no art. 142 do CTN e art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235, de 1972, destacando: a verificação da ocorrência do fato gerador e a descrição do fato. Afirma que tais pressupostos somente estariam preenchidos com a indicação de fato hábil a determinar a consequência prevista na norma. Com base em doutrina abalizada, expõe:

'(...) a atividade do Fisco, ao lançar, deve ter em conta as 'condições especiais' da matéria tributável bem como as 'condições individuais e personalíssimas do contribuinte'. Ou seja, não pode deixar de considerar todas as peculiaridades da operação efetivada pela Impugnante que não foi uma alienação de participação societária, nem de que o resultado registrado em seus livros não foi lucro desta pretensa alienação e sim simplesmente o reconhecimento da valorização de seu investimento pelo método da equivalência patrimonial' [grifos acrescidos].

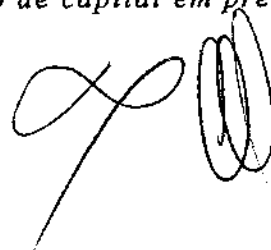
13. E conclui:

'Assim, falta pressuposto essencial ao auto de infração que considerou como ganho de capital na alienação de participação acionária a mera receita de equivalência patrimonial ocorrida em virtude da mutação do patrimônio líquido da empresa em cujo capital a Impugnante participa'.

14. Ainda na esfera das nulidades, assinala que a autuação estaria fundada apenas em indícios, em ofensa ao princípio da verdade material. Apesar de admitida em Direito Tributário a prova da ocorrência do fato gerador por meio de presunções, destaca que estas implicam um certo tipo de correlação de significância no plano da existência entre o fato provado e o presumido. Nesse contexto, defende a ausência de fundamento *'a qualquer tentativa de presumir que o resultado de equivalência escriturado é ganho de capital na alienação de participação societária'*.

15. E explica:

'Os eventos conhecidos no caso, são o registro de resultado de equivalência patrimonial nos moldes da legislação e o posterior resgate das ações, para a partir destes e por suposta presunção reputar ocorrido o fato gerador do imposto pelo ganho de capital em pretensa alienação.'



Mas, como já foi dito e fartamente demonstrado, o fato da Impugnante ter registrado resultado de equivalência patrimonial pelo investimento em empresa na qual participa no capital de forma relevante e, ainda de ter resgatado suas ações em momento posterior não levam à conclusão de que o referido resultado é ganho de capital na alienação de participação societária, como afirma a fiscalização'.

16. Acrescenta, também, que a autuação estaria pautada em meros indícios que serviriam apenas como ponto de partida das presunções, operando-se tributação por ficção, em verdadeira afronta ao princípio da tipicidade. Transcreve doutrina e jurisprudência administrativa e judicial em favor de suas colocações.

17. E conclui:

'Desta forma, o auto de infração lavrado pressupondo que o resgate de ações realizado pela Impugnante equivaleria a uma alienação e que o resultado de equivalência escriturado por efetiva mutação do patrimônio líquido de empresa em cujo capital participa de forma relevante a Impugnante é imprestável como peça de lançamento tributário, devendo ser afastado de plano'.

18. No mérito, defende que a tributação da receita de equivalência patrimonial escriturada pela Impugnante não se coadunaria com o conceito constitucional e legal de renda, ou seja, de acréscimo patrimonial, sendo apenas um reflexo contábil na Impugnante da mutação do patrimônio líquido da empresa investida.

19. Reitera as argumentações acima em relação aos autos de infração reflexos."

Decisão de primeira instância, fls. 347 a 368, julgou o lançamento tributário procedente, sob os fundamentos consubstanciados nas seguintes ementas, fls. 347/348, *in verbis*:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

Ementa: Matéria Não Impugnada. Ganho de Capital na Venda de Bens do Ativo Imobilizado e Receitas de Juros Não Incluídas na Apuração do Lucro Presumido.

Consolida-se administrativamente a exigência fiscal decorrente de matéria não expressamente impugnada, operando-se em relação a ela a preclusão processual.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

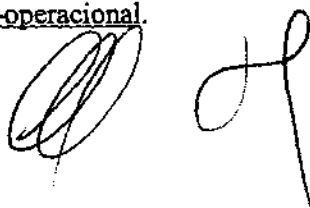
Ementa: Nulidade. Ausência de Motivação do Lançamento.

Somente a completa ausência de motivação do lançamento praticado poderia ensejar a decretação de sua nulidade por inobservância dos requisitos essenciais. Indicados na autuação e no termo conclusivo de ação fiscal os pressupostos fáticos e jurídicos que teriam ensejado a exigência, torna-se perfeitamente possível o controle da legalidade do ato, função precípua do processo administrativo fiscal, por meio da apreciação das razões de impugnação tempestivamente apresentadas, peça que materializa o regular exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: Lucro Presumido. Ganho de Capital e Outras Receitas. Resultado Positivo da Equivalência Patrimonial. Receita Não-operacional.



A partir do momento em que não há mais obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, as empresas controladoras seguem vinculadas à avaliação dos investimentos relevantes ao método da equivalência patrimonial, sem que haja uma norma específica, que as desobrigue de oferecimento à tributação da receita não-operacional obtida no ano-calendário, quando a opção for pela tributação com base no lucro presumido.

Não se pode ampliar a norma aplicável à apuração do lucro real para o presumido, principalmente porque a exclusão da tributação, no primeiro caso, decorre de expressas disposições legais, não se inserindo propriamente no campo da não-incidência tributária do imposto de renda.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

Ementa: Tributação Reflexa.

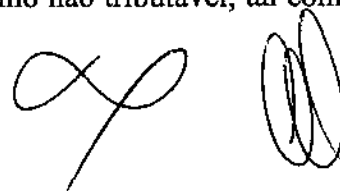
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Contribuição para a Seguridade Social – Cofins. Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão dos processos decorrentes.

Lançamento Procedente”.

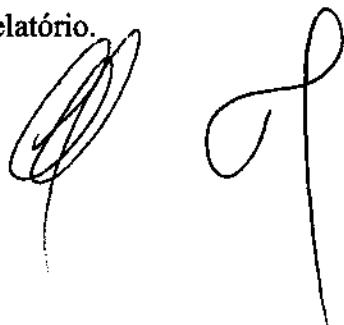
Cientificada dessa decisão em 08/12/2004, segundo termo de ciência às fls. 401 *in fine*, sob amparo em liminar em Mandado de Segurança, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 06/01/2004, fls. 408 a 429.

Em síntese repete as razões da impugnação; pugna pela nulidade da decisão *a quo* por não ter acolhido as preliminares argüidas pela autuada sob o fundamento de o ato administrativo encontra-se devidamente motivado e não teria analisado a questão preliminar de utilização de presunção e de indícios; no mérito assevera que a questão colocada em julgamento é a tributação do resultado de equivalência patrimonial, cujo resultado o agente fiscal entendeu que seria ganho de capital na alienação de participação societária em razão do resgate de ações realizado pela recorrente; a decisão recorrida não teria examinado o caráter isencional do art. 428 do RIR/99; cita excerto do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, da FIECAFI, USP, segundo o qual o resultado não operacional dos investimentos não seria tributável; o fato de o resultado de equivalência patrimonial poder ser considerado como uma receita não operacional não justificaria considerar como tributável essa receita; a interpretação dada pelo agente fiscal é de que a aplicabilidade do art. 428 do RIR/99 é exclusiva para as empresa tributadas com base no lucro real, não se aplicando à empresa tributadas com base no lucro presumido, no entanto o art. 388 do RIR/99 determina que os investimentos relevantes sejam avaliados pela equivalência patrimonial; pretendendo o fisco considerar o resultado da equivalência patrimonial como não tributável somente para as empresas que optem pelo lucro real, sem contudo aplicá-la no art. 388 do RIR/99, que obriga as empresa a realizarem a equivalência; deseja que a legislação seja interpretada além de sua literalidade para garantir que o fato gerador do imposto seja respeitado, não permitindo que se incida imposto sobre receita meramente escritural; a contribuinte por ter investimento relevante em empresa coligada, procedeu à avaliação de seu investimento pelo método da equivalência patrimonial, registrando um crédito que considerou como não tributável, tal como estabelece o art. 428 do RIR/99.



Alfim a contribuinte pede, em sede de preliminar, seja reconhecida a nulidade do auto de infração, por ausência de fundamento legal que possa sustentar o lançamento, fato que caracteriza cerceamento do direito de defesa; sejam desconsiderados os novos argumentos trazido pela decisão; seja declarada nula a decisão *a quo*, reformando-se sua conclusão quanto à manutenção das exigências tributárias, reconhecendo, assim, a total improcedência do lançamento tributário impugnado, que almeja restringir a aplicabilidade da legislação com base em interpretação meramente literal, cobrando imposto de renda e contribuição social de receita meramente escritural decorrente de equivalência patrimonial.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink. The first signature on the left is a cursive, somewhat circular scribble. The second signature on the right is a more elongated, stylized cursive mark.

Voto

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais e regimentais de admissibilidade. Dele conheço.

Em grau de recurso voluntário remanesce litígio quanto às exigências de IRPJ e CSLL, em virtude do pagamento das exigências de contribuições ao PIS e COFINS, fls. 370, 376 a 378 e 411.

PRELIMINARES

A contribuinte suscitou preliminar de nulidade do auto de infração, alegando ausência de fundamento legal que possa sustentar o lançamento, fato que, no seu entendimento, caracterizaria cerceamento do direito de defesa. Pretende também seja declarada nulidade da decisão e desconsiderados os novos argumentos trazidos pela decisão.

No processo administrativo fiscal da União, segundo disciplinado nos arts. 59 e 60, do Decreto nº 70.235/72, são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões distintas destas não importam em nulidade e devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se ele lhes houver dado causa, ou quando não influenciarem na solução do litígio.

No caso presente na lavratura dos autos de infração foram observados os seus requisitos formais definidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, especialmente quanto à descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 239 e 240 (IRPJ), fls. 244 (PIS), fls. 248 (COFINS) e fls. 254 e 255 (CSLL), instruídos por detalhado "Termo Conclusivo da Ação Fiscal", fls. 227 a 235, robustecidos por amplo conjunto probante de fls. 07 a 226.

Assim, a contribuinte na impugnação defendeu-se amplamente, tendo demonstrado perfeita compreensão das acusações que lhe foram imputadas e por que motivo, sendo que a interpretação dada à legislação pela autoridade lançadora e pela autoridade julgadora, diversa da interpretação da recorrente, é questão que se resolve em sede de mérito e não implica em cerceamento do direito de defesa e nem em nulidade da decisão recorrida ou dos autos de infração.

Por seu turno, a decisão recorrida, ao longo de extensas laudas, no voto da relatora, fls. 354 a 368, apreciou ordenadamente as razões de defesa, tendo declinado as razões de fato e de direito que embasaram a manutenção dos lançamentos tributários.

Na decisão recorrida não logrei vislumbrar qualquer alteração, inovação ou aperfeiçoamento do lançamento que pudessem caracterizar cerceamento do direito de defesa ou



nulidade da decisão, não podendo assim ser desconsideradas a fundamentação do voto da relatora, que em nada inovou quanto à situação fática ou jurídica, tendo apenas exposto as suas razões de convicção para a manutenção dos lançamentos tributários, motivada e em virtude da apreciação das razões de defesa, de modo que se revela improcedente o pleito de desconsideração dos fundamentos da decisão.

Aqui vale ressaltar que o julgador não está obrigado a se referir e apreciar argumento por argumento da defesa, não se obriga a acatar as interpretações da defesa, ou a decidir como gostaria a impugnante, mas sim deve demonstrar e formar um conhecimento substancial dos fatos e do Direito pertinente ao caso, de modo que possa solucionar o litígio, na sua parte nuclear, de acordo com a convicção haurida no contexto dos autos.

Por estas razões, rejeito as preliminares de nulidade do auto de infração, de cerceamento do direito de defesa e de nulidade da decisão recorrida.

MÉRITO

No mérito os fatos revelam-se singelos para sua compreensão.

A contribuinte auferiu ganho de capital com a alienação de ações da empresa IMG - Indústria Metalúrgica de Gabinetes S/A, ganhos de capital com a venda de bens do Ativo Permanente e receitas de juros, porém tendo optado pela tributação com base no regime do Lucro Presumido deixou de adicionar referidos ganhos à base de cálculo do lucro presumido. As razões de defesa ofertadas pela contribuinte referem-se apenas ao item relativo ao ganho de capital com a alienação de ações da empresa IMG - Indústria Metalúrgica de Gabinetes S/A.

A seguir transcreve-se excertos do "Termo Conclusivo da Ação Fiscal", consignado na decisão recorrida, como contribuição à compreensão dos fatos, fls. 354 a 358, a saber:

"[...]"

'Ano calendário de 2000

10. Através do item 1 do Termo de Início de Ação Fiscal datado de 26 de dezembro de 2001, foi solicitado documentos e esclarecimentos relativos à operação de transferência internacional em reais no valor de R\$ 13.741.000,00, ocorrida em 19 de dezembro de 2000, sobre a qual foram apresentados os documentos e esclarecimentos juntados ao presente processo, entre eles, cópia de parte do livro diário nº 20, atas de assembléias e alterações contratuais.

11. Em sua comprovação quanto aos aspectos tributários, em síntese alegou o seguinte:

- a) que a então IMB (atual Iron) constituiu em 11/10/2000 a IMG - Indústria Metalúrgica de Gabinetes S/A, com o capital inicial de R\$ 1.000,00, dos quais R\$ 999,00 lhe pertenciam;*
- b) que em 14/12/2000 aumentou o capital da IMG com a integralização de bens, passando a ter nela um investimento total da ordem de R\$ 4.317.506,00;*
- c) que em 15/15/2000 a empresa APW do Brasil Ltda. iniciou a sua participação no capital da IMG, subscrevendo com ágio, conforme previsto*

no art. 442, inciso I, do Decreto nº 3.000/99, dispositivo legal que se trata do Regulamento do Imposto de Renda – RIR;

- d) que em virtude de tal subscrição o seu investimento na IMG sofreu as influências da equivalência patrimonial prevista no art. 428, do RIR/99, considerados não tributáveis;
- e) que em momento posterior, com previsão legal na Lei nº 6.404/76, art. 44, §1º (Lei das S/A), resgatou suas ações recebendo o valor de R\$ 15.130.627,00, operação na qual, em virtude da equivalência patrimonial anteriormente referida não gerou ganhos de capital que deveriam ser oferecidos à tributação;

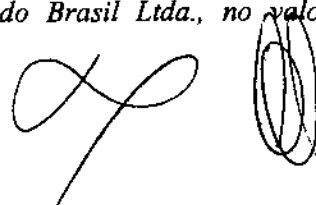
12. Do ponto de vista jurídico-societário confirmou-se a escrituração contábil/documental, haja vista os lançamentos constantes do livro diário nº 20, autenticação Jucesp 32428, em 26/10/2001, dos quais ressalta-se:

- a) folha 123, em 11/10/2000, conta devedora 42 0001.2110.00001, conta credora 5 0001.1110.00001, valor de R\$ 999,00, referente à aquisição de 999 ações ordinárias classe B, da empresa IMG - Indústria Metalúrgica de Gabinetes S/A, conforme ata da Assembléia, Jucesp nº 446561/00-9;
- b) folhas 152 e 153, em 15/12/2000, diversos lançamentos, conta devedora 42 0001.2110.00001, diversas contas credoras, valor total de R\$ 4.316.507,00, referente integralização de capital com bens, conforme Assembléia realizada em 14/12/2000, Jucesp;
- c) página 0171, em 31/12/2000, conta devedora 1.01.1.02.0008; página 0189, conta credora 1.01.1.02.0003; valor de R\$ 13.741.700,00, referente transferência para BankBoston-Exterior;
- d) página 0172, em 31/12/2000, conta devedora 1.01.02.0003; conta credora 1.03.1.01.0051; valor de R\$ 15.130.627,00, referente depósitos efetuados no mês 12/2000;
- e) página 0172, em 31/12/2000, conta devedora 1.03.1.01.0051; conta credora 3.03.2.01.0320; valor de R\$ 10.813.121,00, referente ganho de equivalência patrimonial;

13. Para melhor elucidação quanto às contas contábeis acima citadas, foi obtido em data de hoje, cópia do último plano de contas utilizado no ano calendário de 2000, anexo ao presente processo, e assim denominadas:

Conta	Descrição
1.01.1.02.0008	BankBoston-Exterior
1.01.1.02.0003	BonkBoston
1.03.1.01.0051	Ações IMG
3.03.2.01.0320	Equivalência Patrimonial

14. Ainda que toda a operação esteja revestida de formalidades a demonstrar o alegado, corroborada com documentos repassados pelo Banco Central do Brasil, anexos, a exemplo da operação de câmbio realizada em 18/12/2000, pela APW do Brasil Ltda., no valor de R\$



15.620.000,00, de entrada de divisas no País com a natureza da operação '701888509390 CELP-INV.DIR.BRASIL-EMP NO PAÍS-AUMENTO C'; o crédito de tal operação, no Brasil, na conta corrente da APW no BankBoston de mesmo valor; o débito na mesma conta do valor de R\$ 15.130.627,00; o crédito do mesmo valor de R\$ 15.130.627,00 na conta corrente da IMG no BankBoston; ou ainda, a afirmação do Banco Central do Brasil no seu Ofício Decif/Gabin 2001/328, de 21/09/2001: '2. Embora sob a ótica estrita dos regulamentos cambiais nenhuma anormalidade possa ser, aprioristicamente, atribuída à operação, ...' ainda assim, há que se analisar sob os aspectos exclusivamente tributários;

15. Não se pretende, tributariamente, desconsiderar a operação, mas tão somente demonstrar que o tratamento tributário dispensado a ela não está condizente com as normas legais que regulam a matéria, especialmente quando a forma de tributação foi a opção pelo lucro presumido. Apenas para melhor visualização reproduziremos os dispositivos legais sintetizados no item 11 acima [arts. 442, inciso I e art. 428 do RIR, de 1999, e art. 44 e seu §1º da Lei nº 6.404, de 1976].

16. Quanto ao art. 442, inciso I, do RIR/99, que diz respeito ao ágio na subscrição de novas ações, quer nos parecer que o assunto só tem relevância tributária para a empresa IMG, cujo aspecto aqui não está sob análise, até porque quanto a isso não se vislumbra a necessidade de maior aprofundamento, já que o dispositivo legal citado é claro e em plena vigência;

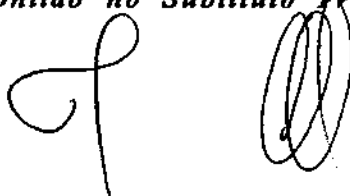
17. O fundamento com base no art. 428, do RIR/99, está a evidenciar exatamente a sua não aplicabilidade para o presente caso. Vejamos. O dispositivo enfocado tem na sua literalidade a expressão 'na determinação do lucro real', o que não deixa dúvidas que só se presta quando a opção de tributação for pelo lucro real, o que não é o presente caso, pois, conforme declaração anexa a este processo, a opção foi pelo 'lucro presumido'.

18. Embora o tributo (IRPJ) seja o mesmo, a opção quanto a sua forma de apuração, se lucro real ou se lucro presumido, influi decisivamente na composição da base de cálculo a ponto de serem nitidamente diferentes entre si as duas modalidades aqui referidas. Assim, o que serve para uma modalidade não se aplica à outra, e vice-versa. Cabe ao contribuinte, observado as permissões legais, optar por esta ou aquela;

19. O Código Tributário Nacional – CTN ao tratar da interpretação e integração da legislação tributária, determinou qual deverá ser o comportamento na interpretação/integração, dispondo de forma clara no art. 111, verbis:

20. Logo, não constando no art. 428, do RIR/99, expressamente que se aplica na determinação do lucro presumido, não pode o resultado da operação aqui tratada se isentar da tributação, salvo se estiver expressamente autorizado por algum outro dispositivo legal, o que não é o caso;

21. Ao contrário, o art. 521, do RIR/99, inserido no Capítulo II sob a rubrica de 'Ganhos de Capital e Outras Receitas', que por sua vez está contido no Subtítulo IV, que trata



exclusivamente do “Lucro Presumido”, nos diz quais os valores não compreendidos no conceito de receita bruta definido no art. 519, que deverão ser acrescidos à base de cálculo para fins de incidência do imposto e do adicional. É o que se deduz da sua simples leitura:

‘Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil’.

22. O Regulamento do Imposto de Renda, atualizado até 25/07/2001, editado pela Resenha – Gráfica, Editora e Distribuidora de Livros Ltda., São Paulo, compilado pelos Srs. Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos, José Luiz Ribeiro Machado, José Maria de Campos e Alfredo Silva, volume I, página 1168, na nota 1371 sobre o artigo 521, nos traz:

‘Nota 1371 – Abrangência do dispositivo – As parcelas a que se refere o artigo compreendem:

I – os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos auferidos no período trimestral (Lei nº 9.430/96, art. 25, II, e IN 93/97, art. 36, II) tais como:

(a) os ganhos de capital nas alienações de bens e direitos, inclusive de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro;

(b) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

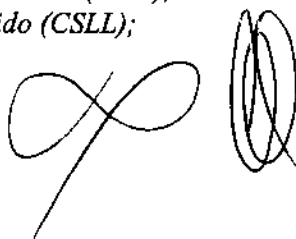
(c) os ganhos de capital auferidos na devolução do capital em bens e direitos;

(d)

23. Quanto ao dispositivo da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76, art. 44, §1º), o resgate das ações, tributariamente vem confirmar que o presente caso se tratou de uma alienação, ainda que para a própria companhia (ações em tesouraria), que também não deixa de ser uma devolução de capital;

24. Está assim demonstrado que o ganho de R\$ 10.813.121,00 anteriormente referido no item 12, ‘e’, está sujeito à tributação quando a modalidade de opção for pelo lucro presumido, situação do presente caso, não apenas quanto ao imposto de renda (IRPJ), como ainda quanto à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL);

[...]”.



Dada a percuência e mestria com que a decisão *a quo* solucionou o litígio e até mesmo por economia processual, tendo em vista o detalhamento dos fatos, a análise da legislação capitulada nos autos de infração e da doutrina pertinente ao caso, incorpora-se neste voto os seguintes excertos do voto do acórdão recorrido, fls. 358 a 366, como se vê:

“[...]”

27. Bem explicitados os fundamentos jurídicos da exigência, forçoso, para melhor elucidação da problemática em questão, sintetizar-se os fatos envolvidos nas operações sob apreciação.

28. Conforme cópias da Ata da Assembléia Geral de Constituição, Boletim de Subscrição e Ofício de Depósito Inicial, de fls. 95/99, em 11/10/2000, a contribuinte atuada procedeu à constituição da empresa **IMG – Indústria Metalúrgica de Gabinetes S.A.**, mediante a subscrição de ações no valor de R\$ 999,00, representativas de 99,90% do capital da sociedade investida.

29. Cerca de dois meses depois, em 14/12/2000, a atuada subscreveu um aumento de capital da **IMG**, no valor de R\$ 4.316.507,00 (passando o capital da investida de R\$ 1.000,00 para R\$ 4.317.507,00), por meio de conferência de bens, fatos atestados pelas cópias da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, Boletim de Subscrição e Laudo de Avaliação, de fls. 100/161.

30. Verifica-se, daí, que o investimento inicial em controlada somente se tornou relevante, nos termos da legislação em vigor, a partir desta data, ou seja, em 14/12/2000, conforme preceitos do Parágrafo único do art. 247 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das Sociedades por Ações, *in verbis*:

‘Art. 247. Omissis

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia’.

31. No dia seguinte, em 15/12/2000, pela manhã, um novo aumento de capital da **IMG**, no valor de R\$ 427.006,00 (passando o capital da investida de R\$ 4.317.507,00 para R\$ 4.744.513,00) foi subscrito por **APW do Brasil Ltda.**, tendo sido atribuído às ações assim emitidas o valor de mercado de R\$ 54.392.627,00, em função da perspectiva de rentabilidade futura da **IMG**. O valor de R\$ 427.006,00 foi contabilizado à conta Capital Social e R\$ 53.965.621,00 à conta de Reserva de Capital – Ágio, tudo em conformidade com as cópias da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, de fls. 162/164.

32. No mesmo dia 15/12/2000, à tarde, cópias da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, de fls. 165/167, registraram a retirada da acionista Impugnante, mediante o resgate de todas as ações detidas do capital da **IMG**, sendo o pagamento pelas ações resgatadas debitado à conta de Reserva de Capital, portanto, sem redução do capital social da investida. Pelo resgate foi acordado que a retirante receberia à vista o valor de R\$ 15.130.627,00 e o remanescente, conforme Contrato de Subscrição de Ações, celebrado em 19/10/2000, entre a atuada e a **APW Ltd.** (sociedade constituída e existente de acordo com as leis de Bermudas, com sede em Wisconsin, EUA).

33. Verifica-se, assim, a ocorrência, praticamente simultânea, dos seguintes eventos:



1. o investimento na controlada tornou-se relevante para a contribuinte autuada, mediante o aumento de capital por conferência de bens;
2. aumento de capital subscrito por terceira empresa, com pagamento de ágio, da ordem de mais de onze vezes o capital social da investida, em função de rentabilidade futura;
3. resgate das ações pela autuada, sem apuração de ganho de capital visto que o valor do resultado positivo da equivalência patrimonial, somado ao valor contábil do investimento, é idêntico ao valor recebido pelo resgate das ações.

34. A impugnação é toda construída na tentativa de descaracterizar a ocorrência de ganho de capital, tendo em conta haver sido contabilizado o montante tributável como resultado da equivalência patrimonial de investimento.

35. No entanto, a própria contribuinte em sua defesa requer a aplicação extensiva do disposto no art. 428 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999, que assim dispõe:

'Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).'

36. Em verdade, conforme muito bem elucidado no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIECAFI, USP (4ª ed., São Paulo, Atlas, 1995, pág. 233/234), a partir do art. 248, inciso III da Lei nº 6.404, de 1976, a diferença entre o valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial e o custo de aquisição corrigido monetariamente, somente pode ser registrada como resultado do exercício, nas seguintes condições: (a) se decorre de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada; (b) se corresponde, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos; (c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

37. É o seguinte o texto da Lei:

'Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da percentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;*
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;*
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários'.*

38. Concluem os eminentes contabilistas, a partir deste dispositivo, que as variações no patrimônio da coligada ou controlada não têm o mesmo tratamento na investidora, destacando, ainda, que somente se o acréscimo na conta de investimento for correspondente proporcionalmente ao lucro do período da coligada ou controlada poderá ser registrado em contrapartida como receita operacional da investidora, o que não ocorreu no caso sob apreciação.

39. Dos fatos apresentados nos presentes autos, verifica-se que os resultados da equivalência patrimonial registrada foi decorrente basicamente de dois fatos: da variação na percentagem de participação no capital da investida, tendo em conta o aumento de capital da investida subscrito por terceira empresa; do pagamento de ágio pela empresa admitida na sociedade.

40. Também a respeito especificamente de tais hipóteses, são bastante esclarecedoras as lições dos mestres Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, na relevante obra já acima mencionada, e ora reproduzida:

'11.4.5 Variação na Porcentagem de Participação

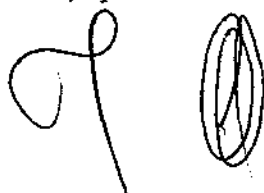
No caso de aumentos de capital por subscrição, pode ocorrer que o valor do aumento na conta de investimento, que será o da subscrição integralizada, não corresponda ao valor proporcional do aumento de patrimônio da coligada, nos casos em que, por exemplo:

- a) A empresa investidora tiver subscrito um percentual do aumento do capital maior que o percentual anteriormente detido, ou seja, com diluição na participação dos outros acionistas, pelo fato de eles não terem exercido seu direito de preferência.*
- b) Houver situação inversa à da possibilidade anterior, pois a empresa investidora não terá exercido seu direito na totalidade.*

Nesse caso ocorrerá, durante o exercício, uma alteração na percentagem de participação da investidora no capital da coligada ou controlada. (...)

Nesses casos, o valor da equivalência patrimonial no final do exercício deverá ser computado pela percentagem de sua nova participação.

Todavia, há que se considerar que o aumento ou diminuição da percentagem gerará um aumento ou diminuição do valor do investimento pela equivalência patrimonial, diferença essa que, na verdade, não é oriunda de lucros ou prejuízos contabilizados no exercício pela coligada ou controlada, mas representa, isto sim, um ganho ou perda na investidora pelo aumento ou diminuição de sua participação nas reservas e lucros anteriores. Essa diferença, portanto, não deve ser creditada na investidora como resultado operacional, mas sim, como renda ou despesa não operacional. Esse aspecto e forma de tratamento são previstos na letra b do item XXVI da Instrução CVM nº 01, e consta também do art. 378 do RIR (Decreto nº 1.041, de 11/01/94), que determina que tal valor não é tributável



se ganho, nem dedutível, se perda. Ver também o item 11.7.6 – Ágio na subscrição – um caso especial [grifos acrescentados].

41. No caso em discussão, conforme cópias da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, de fls. 162/164, a empresa investidora realmente deixou de exercer o seu direito de preferência na integralização do aumento de capital da investida, fato que teria implicado uma alteração na porcentagem de sua participação no capital da controlada e, conseqüentemente, gerado uma diminuição do valor do investimento pela equivalência patrimonial.

42. Na forma da legislação em vigor, como essa diferença não era oriunda de lucros ou prejuízos contabilizados no exercício pela controlada, mas representava uma perda na investidora pela diminuição de sua participação nas reservas e lucros anteriores, deveria ser creditada na investida como **resultado não operacional**.

43. No entanto, como o aumento de capital subscrito por terceira empresa foi realizado mediante o pagamento de expressivo ágio, a perda acima referida teria sido absorvida pelo aumento do patrimônio líquido da investida decorrente da contabilização do ágio em conta de Reserva de Capital.

44. Também esse fato não teve o condão de mudar a **natureza não-operacional** do ganho obtido na aplicação do método da equivalência patrimonial. E mais uma vez, busca-se o amparo das brilhantes lições dos Ilustríssimos Professores da Universidade de São Paulo, no item 11.7.6, do Manual de Contabilidade acima referido (págs. 272/273):

'11.7.6 Ágio na subscrição – um caso especial

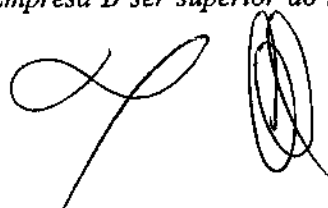
Nos itens anteriores vimos que:

- a) As variações na porcentagem de participação nos aumentos de capital podem gerar diferenças no valor da equivalência patrimonial oriundas das diluições de participações de certos acionistas. Essas diferenças, como analisado no item 11.4.5, são normalmente tratadas como renda ou despesa não operacional, não surgindo qualquer ágio ou deságio.*
- b) Por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.*

Poder-se-ia concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que há uma situação especial de subscrição de novas ações, em que a diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil poderia ser registrado pela investidora como ágio.

Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma Empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas pelo novo acionista.

O preço de emissão das novas ações, digamos \$100 cada, representa a negociação entre o acionista atual e o novo pelo qual o novo acionista está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$60, acrescido de uma mais-valia de \$40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior ao seu valor



contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.

(...)

Note-se ainda que:

- a) A Empresa B, ao contabilizar o aumento de capital, registrará a diferença entre o preço de emissão das ações recebido e o valor nominal das ações (e não o valor patrimonial) como Reserva de Capital, na conta específica *Ágio na Emissão de Ações*. Os acionistas deverão tomar todo cuidado na definição do número de ações alocados à nova emissão de capital subscrito pela Empresa X e na base de capitalização da conta *Ágio na Emissão de Ações*, pois tal futura capitalização, sendo feita em benefício de todos os acionistas, inclusive a Empresa X, poderá fazer retornar-lhe a vantagem que se pretendia somente para o antigo acionista.
- b) A Empresa A (antigo acionista), neste caso, fará o cálculo da equivalência patrimonial antes e após a emissão das novas ações, ou seja, com sua participação anterior maior sobre o patrimônio antes da emissão e após, já com sua participação diluída, sobre o novo patrimônio. A diferença deve representar um acréscimo na conta de investimento que, nesse caso, registrará como **receita não operacional**. Essa receita significa, em termos reais, a transformação do ganho potencial anteriormente não registrado e não realizado relativo à reavaliação não feita e que ora se realizou, pois foi paga por terceiros, dentro do preço de emissão das ações, que aumentou o patrimônio de sua controlada Empresa B' (grifos acrescidos).

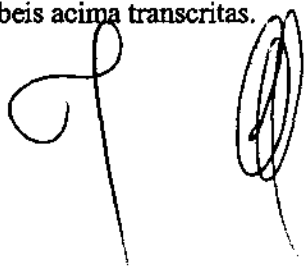
45. As colocações dos ilustres contabilistas não poderiam ser mais pertinentes ao caso em discussão.

46. De fato, aqui, a empresa atuada, acionista controladora da IMG, resolveu admitir como novo acionista a empresa APW do Brasil Ltda., não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas pelo novo acionista.

47. No caso, o preço de emissão das novas ações, de R\$ 54.392.627,00, representou a negociação entre a antiga e a nova acionistas – a IMB (atual Iron) e a APW, respectivamente –, pela qual esta última pagou o valor patrimonial contábil da IMG, de R\$ 427.006,00, acrescido de uma mais-valia de R\$ 53.965.621,00, correspondente à perspectiva de rentabilidade futura da sociedade investida.

48. Conforme preceitos contábeis, o resultado da equivalência patrimonial na Iron, antes e após a emissão das novas ações, ou seja, com sua participação anterior maior sobre o patrimônio antes da emissão e após, já com sua participação diluída, sobre o novo patrimônio, no valor de R\$ 10.813.121,00, representou um acréscimo na conta de investimento a ser registrado como **receita não operacional**. E isso porque, essa receita significou, em termos reais, a transformação do ganho potencial anteriormente não registrado e não realizado relativo à rentabilidade futura que ora se realizou, pois foi paga por terceiros, dentro do preço de emissão das ações, que aumentou o patrimônio de sua controlada, a IMG.

49. Inegável, portanto, que o resultado da equivalência patrimonial, nesse caso, não se constitui em receita operacional da investidora, porque não decorrente de lucros ou ganhos apurados no desempenho da atividade própria da controlada, mas representa um ganho não operacional, conforme bem elucidado pelas lições contábeis acima transcritas.



50. Irrelevante, assim, se configura a questão de ser, ou não, o resgate das ações uma das modalidades de alienação para fins de apuração do ganho de capital, visto que o próprio resultado da equivalência patrimonial, nesses casos, deve ter o tratamento de ganho ou receita não operacional.

51. Tendo a contribuinte optado pela tributação com base no Lucro Presumido, é de se aplicar ao caso as disposições da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõem:

'Seção VI - Lucro Presumido

Determinação

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

*I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a **receita bruta** definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;*

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período [grifos acrescidos].

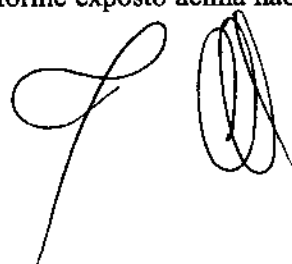
52. As normas aplicáveis ao ganho de capital e outras receitas na tributação com base no lucro presumido encontram-se consolidadas no art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999, nos seguintes termos:

'Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519 [receita bruta], serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso' [grifos acrescidos].

53. Diante das expressas disposições acima, não se configura juridicamente possível a aplicação ao caso do disposto no art. 428, do mesmo Decreto regulamentar, que prescreve a exclusão da tributação, com base no lucro real, do acréscimo decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação da autuada no capital social da controlada.

54. Como bem destacou a fiscalização, não se pode ampliar a norma aplicável à apuração do lucro real para o presumido, principalmente porque, mesmo sem adentrar na discussão acerca do caráter isencional da norma veiculada pelo art. 428 do RIR, de 1999, é indubitável que o ganho ou perda de capital sob apreciação, somente pode ser excluído do lucro real, por causa da existência de norma expressa dispondo a respeito, fato que vem reforçar o entendimento de que tal fato jurídico não se insere propriamente no campo da não-incidência tributária do imposto de renda.

55. Portanto, para que fosse admitida exclusão da base de cálculo do lucro presumido do ganho não-operacional obtido com a aplicação do método da equivalência patrimonial, haveria que existir disposição expressa nesse sentido, o que conforme exposto acima não se verifica no ordenamento em vigor.



56. E explicita-se que tal interpretação não está baseada em qualquer nota explicativa de regulamento, mas decorre das expressas disposições legais acima analisadas, não se podendo reconhecer qualquer ofensa ao princípio da legalidade ou da tipicidade cerrada. Pode-se até dizer, que o auto de infração vem justamente consagrar este último princípio assim elucidado por Maria Rita Ferragut In Presunções no Direito Tributário (São Paulo, Dialética, 2001, pág. 92/94):

'A tipicidade é um desdobramento do princípio da legalidade, e estabelece que o veículo introdutor de normas contenha a integral descrição do fato jurídico – que, se e quando ocorrer, dará ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária – bem como que preveja todos os critérios pertinentes à instalação da relação jurídica'.

57. No caso em apreço, é justamente a contribuinte Impugnante que, por meio de uma interpretação extensiva do art. 428 do RIR, de 1999, pretende a aplicabilidade ao lucro presumido de normas destinadas especificamente às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, afrontado, com sua conduta, o princípio da tipicidade cerrada.

58. Da mesma forma, não se trata de exigência formalizada com base em indícios, presunções ou ficções, mas no fato de haver a Impugnante procedido à avaliação de seu investimento pelo método da equivalência patrimonial, sem ter oferecido à tributação o ganho não-operacional daí decorrente, visto não estar amparada pela regra de exoneração aplicável exclusivamente às pessoas jurídicas optantes pela sistemática de apuração com base no lucro real.

59. Ressalte-se, ainda, que até o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (art. 36, inciso V), as pessoas jurídicas coligadas, controladoras e controladas, na forma da legislação vigente, eram obrigadas a apurar o lucro real e não podiam optar lucro presumido, em observância às determinações do art. 36, inciso VI, da Lei nº 8.981, de 1995. Ou seja, até o encerramento do ano-calendário de 1995, a discussão ora proposta sequer teria cabimento já que as pessoas jurídicas controladoras, à semelhança da Impugnante, deviam proceder à avaliação dos investimentos permanentes e relevantes em controladas pelo método da equivalência patrimonial, e estavam impedidas de optar pelo lucro presumido.

60. A partir do momento em que não há mais obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, as empresas controladoras seguem vinculadas à avaliação dos investimentos permanentes e relevantes ao método da equivalência patrimonial, sem que haja uma norma específica que as desobrigue de oferecimento à tributação da receita não-operacional correspondente obtida no ano-calendário, quando a opção for pela tributação com base no lucro presumido.

[...]"

Em suma, se a empresa mantém escrituração completa com observância das disposições das leis comerciais e fiscais deve ser tributada com base no regime do lucro real, com as adições e exclusões do lucro líquido, para determinação do lucro real, com a observância da legislação tributária que disciplina a apuração da base de cálculo do IRPJ, pelo regime do lucro real. Se a empresa que mantém escrituração comercial completa e reúne condições de optar e ingressar na sistemática de tributação com base no regime do lucro presumido, deve seguir as prescrições do art. 521 do RIR/99 e adicionar ao lucro presumido os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519.

Destarte, a presente exigência de IRPJ deve ser mantida, por consentânea com a legislação tributária que disciplina a tributação com base no lucro presumido.

EXIGÊNCIA REFLEXA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

À exigência reflexa de CSLL aplicam-se os mesmos fundamentos declinados em relação ao IRPJ na medida em que ambas as exigências possuem suporte fático comum.

CONCLUSÃO

Na esteira destas considerações oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2010


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

